

Audience publique du 27 octobre 2010

Recours formés par
la société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., ..., et consorts
en présence de Monsieur ..., ..., et de la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l.,
contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés
en matière d'impôts

JUGEMENT

I.

Vu la requête inscrite sous le numéro 24257 du rôle, déposée le 9 avril 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul Noesen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son commandité actuellement en fonctions la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l., ainsi qu'au nom de Madame ..., ..., ayant demeuré à F-..., tendant à voir « *mettre à néant le bénéfice commercial de ... LUF mis à charge de ..., sinon de la ..., mais en tout cas de la société portant le n° fiscal ... pour l'exercice 1998 (...)* » ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Roland Funk, demeurant à Luxembourg, du 14 avril 2008, portant signification de ladite requête à Monsieur ..., demeurant à L-..., à Madame ..., ..., employée privée, demeurant à L-..., ainsi qu'à Madame ..., demeurant à L-... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2008 par Maître Bernard Felten, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., ..., et de Madame ..., préqualifiées ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 juillet 2008 ;

Vu le courrier de Maître Bernard Felten, déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juillet 2008, par lequel il sollicite la jonction de l'affaire inscrite sous le numéro 24257 du rôle avec l'affaire inscrite sous le numéro 24530 du rôle ;

Vu la communication du tribunal administratif du 5 décembre 2008, autorisant les parties à déposer leurs mémoires en réplique jusqu'au 5 janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 23 décembre 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul Noesen au nom de la société ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., ainsi que de Madame ..., ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul Noesen et Maître Isabelle Girault, en remplacement de Maître Bernard Felten, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1^{er} avril 2009 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 18 juin 2009 prononçant la rupture du délibéré afin de permettre aux parties de prendre position quant à la qualité à agir de la société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s. au vu du paragraphe 239 (1) et (2) AO et pour permettre à Maître Jean-Paul Noesen de mettre en intervention l'associé commandité de la société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., à savoir la société ... s.à.r.l. ;

Vu le mémoire supplémentaire, intitulé « mémoire en réplique », déposé au greffe du tribunal administratif le 14 juillet 2009 par Maître Jean-Paul Noesen au nom de la société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., ainsi que de la succession de Madame ..., ..., décédée, et de la société ... s.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions et inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., cette dernière intervenant volontairement dans la présente instance ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Roland Funk du 15 juillet 2009, portant signification de l'ensemble des actes de la présente procédure à la société ... s.à.r.l. ;

Vu l'acte de reprise d'instance déposé au greffe du tribunal administratif le 2 mars 2010 par Maître Jean-Paul Noesen, au nom de Monsieur ..., demeurant à F-..., de Madame ..., demeurant à F-..., de Madame ..., demeurant à ..., (Grande-Bretagne), ..., de Monsieur ..., demeurant à ... (Thaïlande), ..., de Monsieur ..., demeurant à Dubai, ..., et de Madame ..., demeurant à ... (Grande-Bretagne), déclarant agir en qualité d'héritiers de Madame ..., ... ;

II.

Vu la requête, inscrite sous le numéro 24530 du rôle, déposée le 25 juin 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Bernard Felten, préqualifié, au nom de Madame ..., ainsi que de Madame ..., préqualifiées, tendant à la réformation sinon à l'annulation « *de la taxation concernant l'année fiscale 1998, notifiée en juillet 2007 à Madame ...* » ;

Vu le courrier de Maître Bernard Felten, déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juillet 2008, par lequel il sollicite la jonction de l'affaire inscrite sous le numéro du rôle 24530 avec l'affaire inscrite sous le numéro 24257 du rôle ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 novembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul Noesen et Maître Isabelle Girault, en remplacement de Maître Bernard Felten, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives, à l'audience publique du 1^{er} avril 2009 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 18 juin 2009 prononçant la rupture du délibéré afin de permettre à Maître Bernard Felten de mettre en intervention les associés de la société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., à savoir la société ... s.à.r.l., Madame ..., ..., et Monsieur ... ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Carlos Calvo, demeurant à Luxembourg, du 24 mars 2010, portant signification de ladite requête à la société ... s.à.r.l., préqualifiée, à Monsieur ..., préqualifié, à Monsieur ..., préqualifié ; à Madame ..., préqualifiée ; à Madame ..., préqualifiée ; à Monsieur ..., préqualifié ; à Monsieur ..., préqualifié, et à Madame ..., préqualifiée ;

I + II

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Jean-Paul Noesen, Maître Natacha Trunkwald, en remplacement de Maître Bernard Felten, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 mai 2010 à laquelle les affaires ont été refixées pour continuation des débats et à laquelle les affaires ont été entièrement réexposées.

La société en commandite simple ... s.à.r.l. & cie s.e.c.s., désignée ci-après par la « société ... s.e.c.s. », se compose de quatre associés commanditaires, à savoir Madame ..., ..., Madame ..., Madame ..., ..., ainsi que Monsieur ..., et d'un associé commandité, à savoir la société à responsabilité limitée ... s.à.r.l.

En date du 4 juillet 2007, le bureau d'imposition ... de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société ... s.e.c.s. le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998. Ledit bulletin retient un bénéfice commercial imposable de la société ... s.e.c.s. de ... LUF et précise que : « *La répartition sur les cointéressés a lieu ci-après. (...) Les*

parts établies serviront de base à l'assiette de l'impôt sur le revenu (resp. de l'impôt sur le revenu des collectivités) des coexploitants cointéressés-pour l'année sous rubrique (...) ». Ainsi, suivant ledit bulletin, la quote-part dans les revenus collectifs retenue à l'égard de Madame ..., ..., s'élève à ... LUF, celle retenue à l'égard de Monsieur ... s'élève à ... LUF, celle retenue à l'égard de Madame ..., ..., s'élève à ... LUF et celle retenue à l'égard de Madame ... s'élève à ... LUF. Enfin, le bulletin retient une quote-part des revenus collectifs à l'égard de « *la société ...* » de ... LUF.

Par courrier de leur mandataire du 28 septembre 2007, la société ... s.e.c.s. et Madame ..., ..., firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur », à l'encontre du prédit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998.

Par courrier de leur mandataire du 3 octobre 2007, Madame ... et Madame ... s'adressèrent au directeur pour l'informer qu'elles avaient pris connaissance de la réclamation introduite par la société ... s.e.c.s. et par Madame ... contre le prédit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998 et qu'elles introduisaient à leur tour une réclamation contre ledit bulletin, en se ralliant aux moyens développés par la société ... s.e.c.s. et par Madame ...

La réclamation introduite en date du 28 septembre 2007 étant restée sans réponse, la société ... s.e.c.s. et Madame ... ont fait déposer en date du 9 avril 2008 un recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, précisant à la première page de la requête introductive d'instance que le recours tend principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de « *la taxation intervenue lui notifiée en juillet 2007 sans préjudice d'une indication de date plus exacte par l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS, établie à Luxembourg, 45, Boulevard Roosevelt, représentée par son Monsieur le Directeur de ladite Administration (...) et concernant l'année fiscale 1998* » et sollicitant au dispositif de voir « *mettre à néant le bénéfice commercial de ... LUF mis à charge de ..., sinon de la ..., mais en tout cas de la société portant le n° fiscal ... pour l'exercice 1998 (...)* ».

La réclamation introduite le 3 octobre 2007 par Madame ... et Madame ... étant également restée sans réponse, ces dernières ont, à leur tour, fait déposer en date du 25 juin 2008 un recours contentieux, inscrit sous le numéro 24530 du rôle, tendant à voir dire « *qu'en raison du défaut de notification personnelle du bulletin, celui-ci est à considérer comme n'étant pas opposable aux Dames ... et ... ;*

dire que l'inopposabilité du bulletin non notifié implique que le bulletin en question ne peut faire grief aux requérantes et ne saurait constituer une base d'imposition valable ;

subsidiairement dire nul le bulletin alors qu'il est basé sur de fausses pièces et de faux bilans qui n'ont jamais reçu l'approbation de l'assemblée des actionnaires, et qu'il n'y a pas de remise de dette de la ... qui baserait la taxation ;

et subsidiairement dire qu'il constitue un gain d'assainissement non imposable au vœu de l'article 52 LIR ; (...) ».

Par courrier du 21 juillet 2008, déposé au greffe du tribunal administratif tant dans le cadre du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle, que dans le cadre du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, le mandataire de Madame ... et de Madame ... a sollicité la jonction desdits recours. Ni la partie étatique, ni les demandereses ayant introduit le recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle ne se sont opposées à une jonction des deux recours introduits en cause.

Dans la mesure où les deux recours introduits ont trait à l'imposition de la société ... s.e.c.s. et mettent en cause les associés tant commandité que commanditaires de ladite société, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les affaires inscrites sous les numéros du rôle 24257 et 24530 et de statuer sur les deux recours par un seul et même jugement.

I. Compétence du tribunal et recevabilité des recours

1. Quant à la compétence du tribunal et à la recevabilité du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle

Madame ... étant décédée le ..., soit en cours d'instance contentieuse, Monsieur ..., Madame ..., Madame ..., Monsieur ..., Monsieur ... et Madame ..., tous préqualifiés, ont déclaré vouloir reprendre l'instance introduite par feu Madame ... et inscrite sous le numéro du rôle 24257 par acte de reprise d'instance déposé au greffe du tribunal administratif en date du 2 mars 2010. Il convient de leur en donner acte.

A titre liminaire, le tribunal constate que le recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle et introduit par la société ... s.e.c.s. et par Madame ... a trait en substance à une contestation relative aux impôts directs, de sorte que le tribunal est *a priori* compétent pour en connaître, en vertu du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Avant d'analyser plus en avant la compétence du tribunal pour connaître du présent recours, il y a lieu d'analyser le moyen d'irrecevabilité tel que soulevé par le délégué du gouvernement au motif que le recours serait libellé de façon obscure alors qu'il n'indiquerait ni l'identité du demandeur, ni la taxation ou le bulletin visé. En effet, la compétence du tribunal pour connaître d'un recours étant fonction de l'objet du recours, c'est-à-dire de la décision déférée, il y a de prime abord lieu de déterminer l'objet du recours.

Aux termes de l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « *La requête, qui porte date, contient :*

- *les noms, prénoms et domicile du requérant,*
- *la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,*
- *l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,*
- *l'objet de la demande, et*
- *le relevé des pièces dont le requérant entend se servir ».*

Si, en règle générale, l'exception de libellé obscur admise se résout par l'irrecevabilité de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999, il convient encore de prendre en considération l'article 29 de la même loi aux termes duquel : « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En l'espèce, force est de constater que le dispositif de la requête introductive d'instance – censé circonscrire l'objet du litige - ne désigne pas clairement la décision contre laquelle le recours est dirigé, mais se limite à solliciter la mise à néant du bénéfice commercial mis à charge de la société ... s.e.c.s. De même, le dispositif de la requête reste en défaut de préciser si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déferée. Seule la première page de la requête introduite indique que le recours tend à la « *réformation sinon à l'annulation d'une taxation intervenue* » et « *notifiée en juillet 2007* », sans pour autant indiquer davantage la décision visée.

Encore qu'en principe, en vue de cerner utilement l'objet de la demande, la forme du recours et l'acte administratif qu'il vise sont à indiquer au dispositif de la requête introductive d'instance, il n'en reste pas moins que dans l'hypothèse où ces éléments précis se dégagent sans méprise possible du corps de la requête sous-tendant directement le dispositif, pareille façon de procéder n'engendre point l'irrecevabilité du recours à condition qu'elle n'ait pas eu pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense¹.

En l'espèce, il ressort en premier lieu de l'intitulé de la requête introductive que les demanderesses ont entendu introduire un recours en réformation, sinon en annulation. Quant à l'acte visé par le recours s'il ne se dégage pas explicitement du corps de la requête introductive d'instance, le tribunal est cependant amené à admettre, eu égard à la formulation de la requête et aux précisions fournies par le mandataire des demanderesses à l'audience des plaidoiries, sur question spécifique du tribunal, que le recours est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007 à l'égard de la société ... s.e.c.s. Ledit bulletin figure d'ailleurs parmi les pièces annexées à la requête introductive d'instance.

¹ cf. Cour adm. 16 mars 2006, n° 20688C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 264 et autres références y citées.

Enfin, force est au tribunal de constater qu'il ressort à suffisance de la requête introductive d'instance qu'elle est introduite au nom de la société ... s.e.c.s. ainsi qu'au nom de Madame

Eu égard aux constats qui précèdent, le tribunal est amené à conclure que le recours introduit au nom de la société ... s.e.c.s. ainsi que de Madame ... tend à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007.

Quant au moyen d'irrecevabilité tiré d'un libellé obscur de la requête introductive d'instance, le tribunal constate, eu égard aux considérations qui précèdent ayant abouti à la conclusion que l'objet du litige est déterminable et eu égard au fait que le délégué du gouvernement a pu utilement préparer la défense de la partie étatique à travers un mémoire en réponse, sans se tromper sur la décision déférée, ni sur la nature du recours, respectivement l'identité des demanderesses, que l'énoncé peu clair de la requête introductive d'instance n'a en l'espèce pas porté atteinte aux droits de la défense, de sorte qu'en vertu de l'article 29 de la loi précitée du 21 juin 1999, l'inobservation de l'article 1^{er} de ladite loi n'entraîne pas l'irrecevabilité du recours.

Eu égard à la conclusion retenue ci-avant que le recours est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007 à l'égard de la société ... s.e.c.s., il y a lieu de constater, quant à la compétence du tribunal, que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et des articles 8 (3) 1. et 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond² sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement (Feststellungsbescheid) ayant fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur, si aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé directement contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité du recours au motif que l'introduction d'une requête unique et collective pour entreprendre les impositions de différents contribuables serait incompatible avec le caractère personnel des impôts directs couverts par le secret fiscal du paragraphe 22 AO et se heurterait aux exigences élémentaires d'une procédure ordonnée.

Force est cependant au tribunal de constater que le paragraphe 239 AO relatif précisément aux recours contre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés dispose en son point (3) que: « *Mehrere Rechtsmittel gleicher Art, die denselben Betrieb, dasselbe Grundstück, dasselbe Betriebsgrundstück oder dieselbe Gewerbeberechtigung, in den Fällen des § 215 Absatz 2 dieselben*

² Voir à ce sujet : Cour adm. 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle, ainsi que Cour adm. 25 mars 2010, n° 25984C du rôle, disponible sous : www.ja.etat.lu

Einkünfte betreffen, werden verbunden und zur Einlegung von Rechtsmitteln befugte Mitberechtigte, die kein Rechtsmittel eingelegt haben, zu dem Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zugezogen. Auch im Rechtsmittelverfahren können nur einheitliche Feststellungen getroffen werden. Die Rechtsmittelentscheidungen richten sich gegen alle Mitberechtigten; § 219 Absatz 1 Sätze 2 bis 4 finden Anwendung ».

En disposant que les recours de même nature (« *gleicher Art* ») sont joints (« *werden verbunden* ») et qu'en cas d'introduction par un associé d'un recours, les autres associés doivent en tout cas être appelés à l'instance, le paragraphe 239 AO vise à unifier les procédures en matière de bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, de sorte que l'introduction d'une requête unique contre un tel bulletin par différents contribuables est conforme à l'esprit dudit paragraphe et ne saurait être considéré comme contraire aux exigences élémentaires d'une procédure ordonnée. Le moyen afférent du délégué du gouvernement est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Le délégué du gouvernement soulève encore l'irrecevabilité du recours au motif que la requête introductive d'instance cumulerait un recours en annulation et un recours en réformation. Il estime que ces deux recours seraient incompatibles comme ne procédant pas de la même cause, n'ayant pas le même objet et reposant sur des moyens juridiques fondamentalement différents, de sorte que le principe d'une bonne administration de la justice s'opposerait à la recevabilité d'une telle requête qu'il qualifie de « *collective* ».

Il convient cependant de relever que du fait que les demanderesses n'ont articulé les deux demandes qu'en ordre de subsidiarité successive, c'est-à-dire que le recours a été formulé principalement en tant que demande en réformation et seulement subsidiairement en tant que demande en annulation, il ne saurait être question de requête collective ni de cumul de deux demandes différentes, le tribunal n'étant appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation. Le moyen d'irrecevabilité afférent du représentant étatique est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Par avis du 18 juin 2009, le tribunal a prononcé la rupture du délibéré, afin de permettre aux parties de prendre position quant à la qualité à agir de la société ... s.e.c.s. au regard du paragraphe 239 AO.

Dans leur mémoire supplémentaire, les demanderesses font valoir qu'en droit Luxembourgeois les dispositions de la AO et celles du droit des sociétés coexisteraient mais ne seraient pas compatibles. Ainsi, au regard du droit des sociétés, la société ... s.e.c.s. serait une personne morale dotée de la personnalité juridique. Tel ne serait cependant pas le cas en droit fiscal étant donné qu'aux termes du paragraphe 239 AO une société en commandite simple serait transparente tant du point de vue du droit fiscal que du droit des sociétés.

Les demanderesse estiment que face à cette incompatibilité des textes, il y aurait lieu de donner la primauté au droit des sociétés, étant donné qu'il n'y aurait pas lieu de remettre en cause pour le seul domaine fiscal la façon dont les sociétés en commandite simple sont représentées. Elles signalent qu'en tout état de cause, l'associé commandité de la société ... s.e.c.s. ne se serait non seulement vu signifier l'ensemble des actes de procédure de la présente instance, mais il aurait fait une intervention volontaire, de sorte qu'il serait partie à l'instance. Enfin, les demanderesse estiment qu'il serait inadmissible qu'une société revêtue de la personnalité juridique en droit luxembourgeois et représentée par un associé commandité soit dans l'impossibilité d'agir contre un bulletin d'établissement qui lui causerait préjudice.

La capacité pour ester en justice s'analyse en l'aptitude à être partie devant les tribunaux soit comme demandeur, soit comme défendeur. Or, une société en commandite simple jouit de la personnalité juridique lui reconnue par l'article 2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, et dispose partant de la capacité d'ester en justice.

Quant à la qualité d'une société en commandite simple à agir à l'encontre d'un bulletin d'établissement, l'article 239 AO dispose : *«(1) Zur Einlegung von Rechtsmitteln, die einen einheitlichen Feststellungsbescheid über Einkünfte aus Gewerbebetrieb, über den Einheitswert eines gewerblichen Betriebs oder über wirtschaftliche Untereinheiten von gewerblichen Betrieben betreffen, sind die folgenden Personen berechtigt:*

1. soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt:

Jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen über diese Punkte berührt wird;

2. soweit es sich um einen Punkt handelt, der einen Gesellschafter oder Gemeinschaftler für seine Person angeht (zum Beispiel die Höhe von Sondervergütungen oder persönlichen Werbungskosten):

Der Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen über diesen Punkt berührt wird;

3. im übrigen:

Nur die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler; Gesellschafter oder Gemeinschaftler die nicht zur Geschäftsführung berufen sind, sind auch nicht berechtigt, dem Rechtsmittel beizutreten.

(2) Sind in anderen als den im Absatz 1 bezeichneten Fällen einheitliche Feststellungsbescheide gegen Mitberechtigte ergangen, so ist jeder Mitberechtigter zur Einlegung von Rechtsmitteln befugt. ».

Le paragraphe 239 AO délimite certes le cercle des personnes admises à exercer la voie de recours précontentieuse de la réclamation contre un bulletin d'établissement et

partant à faire examiner le bien-fondé d'un tel bulletin, mais ne s'applique pas au niveau du recours contentieux pour restreindre autrement le cercle des personnes autorisées à introduire un recours contentieux. Par contre, le paragraphe 228 AO et l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 confèrent le droit de former un recours contentieux devant le tribunal administratif à toute personne ayant introduit une réclamation, restée sans réponse, contre un bulletin des catégories visées au paragraphe 228 AO. Il s'ensuit que les questions de la qualité requise de la personne, au regard notamment du paragraphe 239 AO, pour réclamer contre un tel bulletin et de la recevabilité de la réclamation, relèvent, au niveau du recours contentieux, du fond du recours et ne conditionnent pas la recevabilité de ce dernier³.

En l'espèce, la société ... s.e.c.s. et Madame ... ont fait introduire, par courrier de leur mandataire du 28 septembre 2007, une réclamation auprès du directeur à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007, qui est restée sans réponse. Par conséquent, il y a lieu de reconnaître à la société ... s.e.c.s. tant la capacité que la qualité à agir par la voie d'un recours contentieux contre le bulletin d'établissement litigieux.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation inscrit sous le numéro du rôle 24257, introduit par ailleurs dans le délai de la loi est recevable.

2. Quant à la compétence du tribunal et à la recevabilité du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle

Le tribunal est amené à constater, à titre liminaire, que le recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle et introduit par Madame ... et Madame ... a trait en substance à une contestation relative aux impôts directs, de sorte que le tribunal est *a priori* compétent pour en connaître, en vertu du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (1) de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Tout comme dans le cadre du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, le délégué du gouvernement avance un moyen d'irrecevabilité du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle, au motif que le recours serait libellé de façon obscure alors qu'il n'indiquerait pas la taxation ou le bulletin visé. Avant d'analyser la compétence du tribunal pour connaître du recours, il y a lieu de déterminer la décision déferée, c'est-à-dire l'objet du recours qui conditionne la compétence du tribunal.

En l'espèce, il ressort du dispositif du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle qu'il tend à titre principal à voir dire inopposable aux dames ... et ... le bulletin déferé et, à titre subsidiaire, à l'annulation, sinon à la réformation du bulletin déferé. Par ailleurs, l'acte visé se dégage explicitement du corps de la requête introductive d'instance qui précise que le recours est introduit contre « *le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'exercice final 1998* » et le tribunal est

³ Cour adm. 11 mai 2010, n° 26458C du rôle, ainsi que Cour adm, 30 septembre 2010, n° 26801C du rôle, disponibles sur : www.ja.etat.lu

encore amené à admettre eu égard à la formulation de la requête et notamment au renvoi au recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, introduit par la société ... s.e.c.s. et par Madame ..., que le recours est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007 à l'égard de la société ... s.e.c.s.

Eu égard aux constats qui précèdent, il y a lieu de retenir que le recours, introduit au nom des dames ... et ..., tend à l'annulation, sinon à la réformation du prédit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007.

Quant au moyen d'irrecevabilité tiré d'un libellé obscur de la requête introductive d'instance, le tribunal constate, eu égard aux considérations qui précèdent qu'étant donné que l'objet du litige est déterminable et eu égard au fait que le délégué du gouvernement a pu utilement préparer la défense de la partie étatique à travers un mémoire en réponse, sans se tromper sur la décision attaquée, l'énoncé peu clair de la requête introductive d'instance n'a en l'espèce pas porté aux droits de la défense, de sorte qu'en vertu de l'article 29 de la loi précitée du 21 juin 1999, l'inobservation de l'article 1^{er} de ladite loi n'entraîne pas l'irrecevabilité du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle.

Eu égard à la conclusion retenue ci-avant que le recours est dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007 à l'égard de la société ... s.e.c.s., il y a lieu de constater, quant à la compétence du tribunal, que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et des articles 8 (3) 1. et 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond⁴ sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement (Feststellungsbescheid) ayant fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur, si aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé directement contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité du recours au motif que l'introduction d'une requête unique et collective pour entreprendre les impositions de différents contribuables serait incompatible avec le caractère personnel des impôts directs couverts par le secret fiscal du paragraphe 22 AO et se heurterait aux exigences élémentaires d'une procédure ordonnée.

Dans ce contexte, le tribunal vient de constater dans le cadre du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle qu'en disposant que les recours de même nature (« *gleicher Art* ») sont joints (« *werden verbunden* ») et qu'en cas d'introduction par un associé d'un recours, les autres associés doivent en tout cas être appelés à l'instance, le paragraphe 239

⁴ Voir à ce sujet : Cour adm. 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle, ainsi que Cour adm. 25 mars 2010, n° 25984C du rôle, disponible sous : www.ja.etat.lu

AO vise à unifier les procédures en matière de bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, de sorte que l'introduction d'une requête unique contre un tel bulletin par différents contribuables est conforme à l'esprit dudit paragraphe et ne saurait être considéré comme contraire aux exigences élémentaires d'une procédure ordonnée. Le moyen afférent du délégué du gouvernement est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Le délégué du gouvernement soulève ensuite l'irrecevabilité du recours au motif que le bulletin d'impôt sur le revenu visé par le dispositif de la requête introductive d'instance, ne pourrait pas être attaqué par des moyens visant le bulletin d'établissement séparé et en commun.

Le tribunal vient cependant de retenir que le recours vise le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis le 4 juillet 2007 et que le délégué du gouvernement ne s'est pas mépris sur la décision attaquée. D'ailleurs le délégué du gouvernement a intitulé son mémoire en réponse : « *mémoire pour l'Etat sur le recours formé (...) contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1998* ». Le représentant étatique n'est partant pas fondé à soutenir que le dispositif de la requête introductive d'instance viserait un bulletin de l'impôt sur le revenu, de sorte que le moyen afférent est à rejeter.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation inscrit sous le numéro 24530 du rôle, introduit par ailleurs dans le délai de la loi, est recevable.

II. Quant au fond

1. Quant au fond du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, dans la mesure où il a été introduit par Madame ...

La partie demanderesse invoque en premier lieu la prescription extinctive prévue au paragraphe 144 AO. Elle explique que l'imposition précédente aurait été annulée par un arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007 et, étant donné qu'une annulation agirait *ex tunc*, cette imposition n'aurait pas interrompu le délai de prescription. Dès lors, les revenus réalisés en 1998 n'auraient plus pu donner lieu à imposition en 2007.

Le délégué du gouvernement précise qu'en vertu du paragraphe 147 AO, les délais de prescription seraient suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours. Il ajoute qu'en tout état de cause, l'annulation d'un bulletin d'impôt n'entraînerait pas celle de la dette d'impôt qui prendrait naissance avec le fait générateur et non pas avec le bulletin d'impôt. De plus, en vertu de l'article 10 (1) de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, la prescription décennale trouverait application en l'espèce au lieu de la prescription quinquennale, de sorte que la dette

d'impôt ne se serait pas trouvée prescrite au moment de l'émission du bulletin litigieux, soit le 4 juillet 2007.

En matière d'impôts directs, la prescription de l'établissement de l'impôt et la prescription du paiement de l'impôt sont réglées par l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933, aux termes duquel : « *La créance du trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* ».

Il découle de cette disposition que si le délai de prescription de cinq ans est le délai de droit commun, le délai de dix ans est un délai spécial qui sanctionne des insuffisances imputables au contribuable soumis à l'obligation déclarative et ne peut pas trouver application si le contribuable a satisfait à ses obligations dans les limites de son pouvoir⁵.

En vertu du paragraphe 145 AO : « *Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahrs, in dem der Anspruch entstanden ist* », de sorte que le délai de prescription prend cours à partir du 1^{er} janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née.

En l'espèce, la créance du trésor relative à l'impôt sur les revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998 est née en 1998, de sorte que le délai de prescription a pris cours le 1^{er} janvier 1999.

Par ailleurs, il ressort des explications de la demanderesse, non contestées par la partie étatique, que la société ... s.e.c.s. avait bel et bien soumis au bureau d'imposition sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1998. En effet, l'ancien gérant de la société ... s.à.r.l., associé commandité de la société ... s.e.c.s., avait en août 2001 déposé une déclaration de l'impôt au nom de la société ... s.e.c.s. concernant l'année 1998. Le 19 février 2002, il a déposé une déclaration rectificative concernant l'année 1998 faisant état d'un bénéfice de ... LUF.

Il ressort encore des pièces versées au dossier, et notamment de l'arrêt précité de la Cour administrative du 19 avril 2007, que le 28 mars 2003, le bureau d'imposition avait émis un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés concernant l'année 1998, retenant un bénéfice correspondant exactement au montant indiqué dans la déclaration de l'impôt déposée par la société ... s.e.c.s. Dans la mesure où le bureau d'imposition a ainsi reconnu les bases d'imposition telles que figurant dans la déclaration de l'impôt et a liquidé l'impôt en conséquence, la société ... s.e.c.s., ainsi que ses associés, en tant que contribuables à l'égard desquels la prescription a couru, ne peuvent pas être considérés comme ayant satisfait de manière insuffisante à leur obligation déclarative.

S'il est vrai que le bureau d'imposition a émis un nouveau bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés concernant

⁵ cf. trib. adm. 14 octobre 2004, n°17714 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 349.

l'année 1998, à savoir le bulletin litigieux du 4 juillet 2007, ledit bulletin a été émis suite à l'arrêt de la Cour administrative du 19 avril 2007, ayant retenu que le bulletin initial émis le 28 mars 2003 n'avait pas été valablement notifié à Madame ..., de sorte qu'il ne lui était pas opposable et ne saurait lui faire grief.

Aucune insuffisance imputable à la société ... s.e.c.s. ou à Madame ... n'étant établie en cause, le délai spécial de prescription de dix ans ne peut trouver application en l'espèce, de manière qu'en l'espèce une prescription quinquennale s'est appliquée dont le délai a commencé à courir, tel que précisé ci-avant, le 1^{er} janvier 1999.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir qu'aux termes du paragraphe 147 AO, les délais de prescription sont susceptibles d'être suspendus notamment par l'introduction d'une réclamation ou d'un recours contentieux.

A cet égard, force est au tribunal de constater que la prescription extinctive est suspendue si le créancier du droit concerné se trouve dans l'impossibilité d'agir. Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'établissement auprès du directeur met le trésor public dans l'impossibilité d'agir avant la décision définitive des instances de recours, la prescription se trouve suspendue à compter de l'introduction de la réclamation et durant toute la période où les instances de recours sont saisies⁶.

En l'espèce, force est de constater qu'aucune réclamation, ni recours en matière de bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998 n'a été introduit avant le 1^{er} janvier 2004, de sorte que la prescription extinctive quinquennale n'a pas été suspendue. Madame ... avait certes introduit en date du 25 novembre 2003 une réclamation auprès du directeur. Toutefois, cette réclamation était dirigée à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1998, émis à son égard par le bureau d'imposition et non point contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, ce qui ressort d'ailleurs du jugement du tribunal administratif du 20 avril 2005, inscrit sous le numéro 18200 du rôle, intervenu suite au recours contentieux introduit par Madame ... à l'encontre de la décision directoriale prise suite à sa réclamation du 25 novembre 2003.

Il s'ensuit que la réclamation introduite le 25 novembre 2003 par Madame ... n'a pas pu suspendre le délai de prescription concernant la créance du trésor relative à l'impôt sur les revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998.

A défaut de suspension, la prescription quinquennale, ayant commencé à courir le 1^{er} janvier 1999, est acquise depuis le 1^{er} janvier 2004 et constitue partant un obstacle légal à l'établissement d'un autre bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés.

Il s'ensuit que le bulletin d'impôt entrepris du 4 juillet 2007 encourt l'annulation dans le chef de Madame

⁶ Voir à ce sujet : Jean Olinger, *Le droit fiscal*, in Etudes fiscales, n° 93 à 95, n°125 ; Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal*, Tome 1, 2006, n°822

2. Quant au fond du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, dans la mesure où il a été introduit par la société ... s.e.c.s., ainsi que du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle, introduit par Madame ... et Madame ...

La décision d'annulation des juridictions administratives a un effet *erga omnes*, dans la mesure où l'acte administratif censuré disparaît de l'ordre juridique à l'égard de tous.

Dès lors que le tribunal vient de retenir dans le cadre du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, dans la mesure où il a été introduit par Madame ..., que le bulletin d'établissement entrepris du 4 juillet 2007 encourt l'annulation, ledit bulletin est annulé *erga omnes*. Il s'ensuit que l'objet du recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, dans la mesure où il est introduit par la société ... s.e.c.s., ainsi que celui du recours inscrit sous le numéro 24530 du rôle, introduit par Madame ... et Madame ..., ont disparu du fait de l'annulation du bulletin d'impôt déféré.

Lesdits recours sont partant à rejeter, faute d'objet.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

prononce la jonction des recours inscrits sous les numéros de rôle 24257 et 24530 ;

donne acte à Monsieur ..., Madame ..., Madame ..., Monsieur ..., Monsieur ... et Madame ..., préqualifiés, de ce qu'ils reprennent l'instance introduite par feu Madame ... ;

reçoit les recours en réformation en la forme ;

déclare fondé le recours inscrit sous le numéro 24257 du rôle, dans la mesure où il est introduit par Madame ... ;

partant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annule le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1998, émis par le bureau d'imposition ... le 4 juillet 2007 ;

déclare que le recours, inscrit sous le numéro 24257 du rôle, dans la mesure où il est introduit par la société ... s.e.c.s., ainsi que le recours, inscrit sous le numéro 24530 du rôle, introduit par Madame ... et Madame ..., sont devenus sans objet, partant en déboute ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 27 octobre 2010 par le premier juge délégué à cette fin, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 28.10.2010
Le Greffier du Tribunal administratif